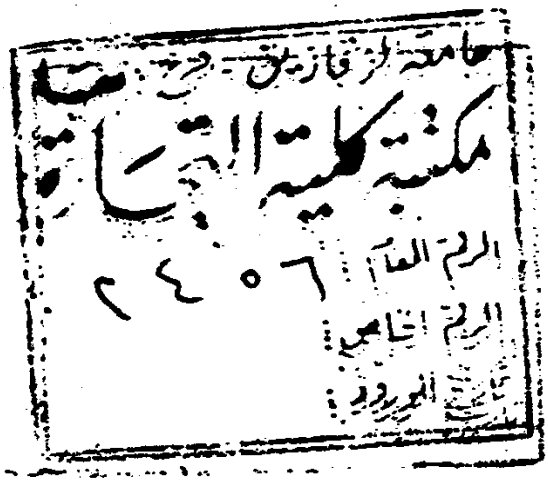
بحوث ودراسات فى

تطوير واصلاح
نظم الضرائب فى مصر



دكتور
امين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفه في المحاسبة
عضو هيئة التدريس بجامعة القاهره
زميل جمعية الضرائب المصرية
مراجع ومحاسب قانوني

القاهرة - ١٩٩٣ الناشر : المؤلف

الفصل السابع

دراسة تحليلية تقويمية
للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة
الضريبة العامة على المبيعات فى شركات ووكالات السفر والسياحة

مقدمة

بدد التفكير في الأخذ بنظام الضريبة العامة علي المبيعات في مصر في أواخر السبعينات . إلا أنه قد رؤي تطبيق هذه الضريبة علي مراحل متدرجة ، مع أهمية التمهيد لها ومن ثم فقد تم فرض الضريبة علي الاستهلاك علي عدد محدود من السلع ، غير أن التطبيق العملي لتلك الضريبة قد أسفر عن وجود عديد من المشاكل ، وعلاجا لهذه المشاكل ولاغراض تطوير النظام القائم كان من الطبيعي فرض ضريبة عامة علي المبيعات أخذا في ذلك الاتجاه المتزايد نحو فرض هذه الظريبة في أكثر من ٧٥ دولة متقدمة .

وتجدر الاشاره بأن قانون الضريبة العامة علي المبيعات يفرض علي كافة السلع إلا ماصدر بها نص صريح بالاعفاء وكذلك علي بعض الخدمات المحدده في القانون ومن بينها بعض الخدمات السياحية التي تقوم بإدائها شركات ووكالات السفر والسياحه .

وعلي الرغم من أن القانون قد وضع قواعد ونظم حديثة تلائم التطور الفكري المعاصر بما يحقق التوازن بين فرض الضريبة والتزامات المكلفين بتحصيلها وبين تحقيق الاهداف الاقتصاديه والاجتماعية التي تصبو إليها الدولة وبالقدر الذي يتفق ومبدأ العدالة الضريبية للمجتمع ، إلا أن صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بتلك الضريبة فضلا عن لائحته التنفيذية قد أثارت جدلا وكثير من التساؤلات والقضايا في مجال التطبيق والممارسة العملية الأمر الذي أدي إلي وجود التضارب فيما بين جمهور المكلفين والاداره الضريبية ذاتها .

تاسيسا علي ذلك فإن البحث يهدف إلي دراسة وتحليل وتقويم الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة العامة علي المبيعات في شركات ووكالات السفر والسياحة.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فقد تم تنظيم البحث علي النحو التالي:-

أولا : العلاقة بين نظام الضريبة العامة علي المبيعات وانشطة شركات ووكالات السفر والسياحة.

وقد تم تناول ذلك الموضوع في النقاط التالية : -

١/١ طبيعة شركات ووكالات السفر والسياحة وانشطتها السياحية

٢/١ طبيعة نظام الضريبة العامة علي المبيعات واساليب فرضها .

٣/١ مدي خضوع انشطة شركات ووكالات السفر والسياحة للضريبة العامة علي المبيعات .

ثانيا : التزامات شركات ووكالات السفر والسياحة المكلفين بالضريبة

١/٢ الالتزام بالتسجيل .

٢/٢ الالتزام بتحرير فاتورةضريبية .

٣/٢ الالتزام بإمساك دفاتر وسجلات منتظمه .

٤/٢ الالتزام بتقديم أقرار شهري .

٥/٢ الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها في المواعيد المحدده .

ثالثا : الخدمات السياحية الخاضعة والواقعة المنشئةللضريبة ووعائها وسعرها

١/٣ الواقعة المنشئة للضريبة

٢/٣ وعاء الضريبة

٣/٣ سعرالضريبة

رابعا: خلاصة البحث وتوصياته

اولا - علاقة نظام الضريبة علي المبيعات بأنشطة شركات ووكالات السفر والسياحة

١/١ طبيعة شركات ووكالات السفر والسياحة والمنشآت السياحية والفندقية

٢/١ أساليب فرض الضريبة العامة علي المبيعات .

٣/١ مدي خضوع أنشطة شركات ووكالات السفر والسياحة للضريبة العامة علي المبيعات

١/١ طبيعة شركات ووكالات السفر والسياحة

من الصعوبة بمكان وضع تعريف محدد لوكالات وشركات السفر والسياحة ، وذلك بسبب تنوع الانشطة التي يمكن أن تقوم بها ، ولكن بصفة عامة ودون ادعاء الدقة في

التعريف يمكن القول بأن وكالة أو شركة السفر والسياحة هي (١)

مشروع يهدف إلي تحقيق الربح ، ويكون هدفه تقديم خدمات متنوعة لراغبي السفر والسياحة بناء علي طلبهم ، وقد يقوم بتنظيم رحلات يتولي إعدادها ودعوة الجمهور إلي الاشتراك فيها .

بصفة عامة تقوم هذه الوكالات بخدمات عديدة أهمها :-

١- حجز تذاكر السفر علي الطائرات والبواخر والقطارات والأتوبيسات .

٢- تيسير عمليات نقل الأمتعة بنفس الوسائل أو غيرها .

٣- حجز الغرف بالفنادق أو أماكن الإقامة الأخري .

٤- بيع تذاكر رحلات تنظمها وكالات سفروسياحة أخري .

٥- مباشرة عمليات شراء وبيع تذاكر المعالم السياحية كالمتاحف والملاهي وسائردورالعرض .

٦- توفيرخدمات الإرشاد والمرافقة .

٧- تقديم كافة المعلومات اللأزمة والضرورية المتعلقة بوسائل النقل واماكن الإقامة والإيواء والمواعيد والخدمات المختلفة .

٨- تيسير حصول السائح علي تأشيرات الدخول وتسهيل عملية تبادل النقود .

نتيجة لذلك صارت الرحلات التي تنظمها وكالات وشركات السفر والسياحة مثل أي سلعة أخري .

وقد عرف المشرع المصري وكالة السفر والسياحة بأنها هي التي تقوم بكل أو بعض الأعمال التالية (٢) :-

١- تنظيم رحلات سياحية جماعية أو فردية داخل مصر أو خارجها وفقا لبرامج معينة وتنفيذ ما يتصل بها من نقل وإقامة ومايلحق بها من خدمات .

٢-بيع أو صرف تذاكر السفر وتيسير نقل الأمتعة وحجز الأماكن علي وسائل النقل

---

(١) د. عبد الفضيل محمدأحمد ، وكالات السفر والسياحة - الشركاتالسياحية ، دراسة مقارنه في القانون المصري والفرنسي ، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، ١٩٨٨ ، ص ١٠-١١ .

(٢) ينظر الماده الأولي من القانون رقم ٣٨ لسنة ٧٧ المعدل بالقانون رقم ١١٨ لسنة ٨٣ وهو قانون مزاولة الأعمال السياحية.

المختلفة وكذلك الوكالة عن شركات الطيران والملاحة وشركات النقل الأخري .

٣- تشغيل وسائل النقل من برية وبحرية وجوية ونهرية لنقل السائحين .

يتضح من التعريف السابق أن المشرع المصري قد عرف وكالة السفر والسياحة عن طريق تعداد أوجه النشاط التي يمكن أن تباشرها ومن المعلوم أن ذلك التعداد لا يمكن أن يكون جامعا مانعا نظرا لتطور نشاط وكالات السفر والسياحة.

وقد اعترف المشرع بذلك صراحة حيث نص القانون علي أن لوزير السياحة أن يضيف الي تلك الأعمال أعمالا أخري تتصل بالسياحة وخدمات السائحين (١)

وقد يكون هدف المشرع تعريف وكالات السفر والسياحة عن طريق تعداد الأنشطة التي تكون غرضها هو تخلص بعض هذه الوكالات من رقابة الدولة عليها ، وذلك عن طريق تفادي الظهور بمظهر وكالة السفر السياحية ، من هنا يكون المشرع قد قصد أخضاع المشروعات التي تمارس أيا من أوجه النشاط التي تحددها أيا كانت التسمية التي تتخذها .

عند تحديد طبيعة نشاط شركات ووكالات السفر السياحة يتطلب الأمر التفرقة بين الشركات السياحية والمنشآت الفندقية والمنشآت السياحية (٢)

أ - الشركات السياحية

يقصد بالشركات السياحية هي الشركات التي تقوم بكل أو بعض الانشطة السابق الإشارة إليها ، وقد قسم المشرع تلك الشركات حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه إلي :-(٣)

١ - شركات سياحية من الفئة الأولي : -

هي تلك التي تقوم بتنظيم رحلات سياحية جماعية أو فردية داخل مصر أو خارجها وفقا لبرامج معينة وتنفيذ ما يتصل بها من نقل وإقامة وما يلحق بها من خدمات .

٢ - شركات سياحية من الفئة الثانية

---

(١) ينظر الفقرة الثانية من الماده الأولي سالفة الذكر

(٢) ينظر علي سبيل المثال :-

-عادل محمد خير ، موسوعة قوانين السياحة ، عالم الكتب القاهرة ١٩٨٤ ص ٨٤ ، مبادئ القانون في التشريعات السياحية ، عالم الكتب ، ١٩٩٠-١٩٩١ ، ص ٣٦ -٣٧

(٣) براجع المادة (٢) من القانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣.

المختلفة وكذلك الوكالة عن شركات الطيران والملاحة وشركات النقل الأخري .

٣ - تشغيل وسائل النقل من برية وبحرية وجوية ونهرية لنقل السائحين .

يتضح من التعريف السابق أن المشرع المصري قد عرف وكالة السفر والسياحة عن طريق تعداد أوجه النشاط التي يمكن أن تباشرها ومن المعلوم أن ذلك التعداد لا يمكن أن يكون جامعا مانعا نظرا لتطور نشاط وكالات السفر والسياحة.

وقد اعترف المشرع بذلك صراحة حيث نص القانون علي أن لوزير السياحة أن يضيف الي تلك الأعمال أعمالا أخري تتصل بالسياحة وخدمات السائحين (١)

وقد يكون هدف المشرع تعريف وكالات السفر والسياحة عن طريق تعداد الأنشطة التي تكون غرضها هو تخلص بعض هذه الوكالات من رقابة الدولة عليها ، وذلك عن طريق تفادي الظهور بمظهر وكالة السفر السياحية ، من هنا يكون المشرع قد قصد أخضاع المشروعات التي تمارس أيا من أوجه النشاط التي تحددها أيا كانت التسمية التي تتخذها .

عند تحديد طبيعة نشاط شركات ووكالات السفر السياحة يتطلب الأمر التفرقة بين الشركات السياحية والمنشآت الفندقية والمنشآت السياحية (٢)

أ - الشركات السياحية

يقصد بالشركات السياحية هي الشركات التي تقوم بكل أو بعض الانشطة السابق الإشارة إليها ، وقد قسم المشرع تلك الشركات حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه إلي :-(٣)

١ - شركات سياحية من الفئة الأولي : -

هي تلك التي تقوم بتنظيم رحلات سياحية جماعية أو فردية داخل مصر أو خارجها وفقا لبرامج معينة وتنفيذ ما يتصل بها من نقل وإقامة وما يلحق بها من خدمات .

٢ - شركات سياحية من الفئة الثانية

---

(١) ينظر الفقرة الثانية من الماده الأولي سالفة الذكر

(٢) ينظر علي سبيل المثال :-

-عادل محمد خير ، موسوعة قوانين السياحة ، عالم الكتب القاهرة ١٩٨٤ ص ٨٤ ، مبادئ القانون في مجال التشريعات السياحية ، عالم الكتب ، ١٩٩٠-١٩٩١ ، ص ٣٦ -٣٧

(٣)براجع المادة (٢) من القانون ١١٨ لسنة ١٩٨٣.

وهي تلك التي تقوم ببيع أو صرف تذاكر السفر وتيسير نقل الأمتعة وحجز الاماكن علي وسائل النقل المختلفة وكذلك الوكالة عن شركات الطيران والملاحة وشركات النقل الأخري

٣ - شركات سياحية من الفئة الثالثة :-

وهي تلك التي تقوم بتشغيل وسائل النقل من بري وبحري وجوي ونهري لنقل السائحين

ب- المنشآت الفندقية والسياحية :-

حدد المشرع تلك المنشآت علي سبيل الحصر وليس المثال علي النحو التالي :- (١)

١- المنشآت الفندقية :-

وهي تتمثل في المنشآت التالية :-

الفنادق ، البنسيونات ، القري السياحة ، الفنادق العائمة ، البواخر العائمة وماإليها من الأماكن المعدة لإقامة السائح ، الاستراحات ، والبيوت التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة

٢- المنشآت السياحية :-

وهي تتمثل في المنشآت التالية :-

الأماكن المعدة لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات ، الملاهي ،النوادي الليلية ، الكازينوهات ، الحانات ، المطاعم ، كذلك فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة الأولي من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ علي أنه يعتبر كذلك منشآة سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتي يصدر بتحديدها قرار وزاري من وزير السياحة

٢/١ طبيعة الضريبة العامة علي المبيعات واساليب فرضها

بوجه عام يشار إلي الطريقة المباشره التي تنصرف إلي تحديد عناصر الثروه (الدخل أو رأس المال) وهي تحت يد الممول ثم فرض الضريبة عليها مباشرة بنظام الضرائب المباشره ، في حين يشار إلي الطريقة غير المباشره التي تنصرف إلي تتبع عناصر الثروه بمناسبة

(١) ينظر بالتفصيل القانون رقم (١) بسنة ١٩٧٣

استعمالها أو تداولها فتفرض الضريبة بمناسبة الانتاج أو الاستهلاك أو تداول الثروه وانتقالها بنظام الضرائب غير المباشره (١)

فالضرائب المباشره تختلف عن غير المباشرة ، حيث يمكن للمكلف أن ينقل عبئها إلي شخص آخر ، ومن أمثلة تلك الضرائب :-

- ضرائب علي الواردات ، وهي تفرض علي السلع الوارده من الخارج ويتحمل عبء هذه الضريبة المستهلكين لتلك السلع عن طريق نقل عبئها إليهم .

- ضرائب علي الصادرات ، وتفرض علي السلع التي يتم تصديرها للخارج ويتحمل المستورد الأجنبي عبء هذه الضريبة لأنها ستدخل ضمن السعر .

- ضرائب علي الانتاج ، وتفرض علي السلع المنتجة محليا ، وعبء هذه الضرائب سينتقل بالتبعية إلي المستهلك .

- ضرائب علي المبيعات ، وهي تفرض علي السلع التي يتم بيعها للمستهلكين كنسبة مئوية من قيمة المبيعات (٢)

وتتميز الضريبة العامة علي المبيعات بأنها ضريبة علي رقم الأعمال أو علي الاستهلاك أو الانفاق ، حيث تفرض علي كل أو بعض السلع والخدمات (٣)

وتختلف أساليب فرض تلك الضريبه رغما عن أنها تتميز بأنها ذات وعاء واحد هو رقم الأعمال علي النحو التالي (٤) :-

١- الضريبة المتتابعة علي رقم الأعمال .

٢- الضريبة الوحيدة علي رقم الأعمال .

٣- الضريبة علي القيمة المضافة .

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة علي أرباح منشآت الأعمال ، دار النهضة العربية ١٩٩١ ص ١٥ -١٦

(٢) ينظر علي سبيل المثال :-

Hill, J.R. , Sales Taxation in Franco . Phone Africa , Journal of Developing Areas , 1977 , pp . 165 - 184 .

- Crossen , s. Excise systems , A Global study of the Selective Taxation of Good and services , Baltimore , John Hoptins, uni- Press. 1978

(٣) يراجع : جلال الدين عبد الحكيم الشافعي ، الضريبة علفي رقم الاعمال ، رسالة دكتوراه مقدمة إلي كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ١٩٧٣ ، ص ١

(٤) د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة : دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ القاهرة ص ٣٣٩-٣٤٣

د. رفعت المحجوب ، المالية العامة : دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، القاهرة ، ص ٢٧٨

أ - الضريبة المتتابعة :-

وهي تسري علي السلع عند تداولها من شخص إلي آخر من وقت انتاجها حتي وصولها إلي المستهلك الاخير ، فتفرض الضريبه في مرحلة بيع المواد الأوليه إلي المنتج ، كما تفرض بمناسبة خروج السلعة من المنتج إلي تاجر الجملة ، وتحصل مرة ثالثة عند انتقالها من تاجر الجملة إلي تاجر التجزئة ، وأخيرا تجني عند إنتقالها من تاجر التجزئة إلي المستهلك

ب - الضريبة الوحيدة :-

حيث تسري تلك الضريبة علي السلعة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج أو التوزيع دون غيرهما ، فهي قد تفرض في مرحلة شراء المادة الأولية أو في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة البيع من تاجر الجملة إلي التجزئة أو في مرحلة البيع إلي المستهلك ، ويطلق علي ذلك النوع أيضا إسم الضريبة علي المشتريات أو الضريبة العامة علي الإنتاج .

ج - الضريبة علي القيمة المضافة

تفرض هذه الضريبة علي الإنتاج في كافة مراحله كما هو الحال في الضريبة المتتابعة ، غير أن تلك الضريبة لا تتناول إلا القيمة المضافة التي تتمثل في الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحله عن قيمتها في بداية تلك المرحلة ، أي أن الضريبة لاتسري الا علي قيمة مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية ويتم ذلك بطريقتين هما :-

١-حساب الضريبة علي القيمة التي اضافها المشرع .

٢- حساب الضريبة علي إجمالي ثمن بيع المنتجات في نهاية فترة معينة ثم يستنزل منها قيمة الضريبة التي سبق توريدهافي المراحل السابقة ولا شك أن الشكل الأخير من الضريبة العامة يعتبر أكثر الاشكال تطورا وتقدما ، فضلا عن أنها تتميز بعديد من المزايا الهامة التي تتغلب علي كافة اوجه القصور الذي يمكن أن يوجها للنوعين المتقدمين (١)

وقد بدأ التفكير في إدخال الضريبة العامة علي المبيعات في جمهورية مصر العربية تم تطبيقها علي مراحل ،حيث تم أولا تطبيق الضريبة علي الإستهلاك بصدور القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٨٢ والذي كان نطاقها يقتصر علي عدد ١٢٤ سلعة ، غير أن علاجا لمشاكل التطبيق وتقدير النطاق القائم - فقد كان من الطبيعي فرض ضريبة عامة علي المبيعات لما لها من فاعلية كبيرة في الوفاء بالوظائف المختلفة للضرائب سواء المالية أو الإجتماعية أو

---

(١) لمزيد من التفصيل يراجع :-

د. زكريا محمد بيومي ، مرجع سابق ، ص ٣٤٠.

د. يونس أحمد البطريق ، علم المالية العامة ، الجزء الأول ، المكتب المصري الحديث الاسكندرية ، ص ١١٣ -١١٧

الإقتصادية ، ولاغراض تنمية الموارد المالية العامة بصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١(١) وفي واقع الامر فإن هناك إعتبارات كثيرة واهداف متعددة لفرض ذلك النظام يمكن إيجازها علي النحو التالي (٢) :

- تحقيق موارد مالية حقيقية للحكومة لمواجهة تزايد النفقات العامة بدلامن الإعتماد علي التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليه من تضخم يؤثر بالسلب علي الإقتصاد القومي ، حيث أنها تتميز بغزارة الحصيلة لإتساع نطاق تطبيقها لسريانها علي جميع السلع ومجموعة من الخدمات بمناسبة التعامل في تلك السلع أو أداء هذه الخدمات وهو ما يميزها عن الضرائب علي الإستهلاك

٢ - تبسيط نطاق الضريبة من حيث السهولة في الإجراءات وتسهيل التعامل فيما بين المصلحة والمكلفين .

٣ - التوزيع العادل لعبء الضريبة ، والعمل علي تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة للضريبة ، وتحقيق العدالة عن طريق تقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية .

٤ - العمل علي تشجيع الصادرات بهدف زيادة القدرة التنافسيه للصادرات السلعيه الصناعية أو الصادرات الخدمية في السوق الخارجية .

٥ - تشجيع وتنشيط الصناعات المحلية بمنع الإزدواج الضريبي وذلك بخصم الضريبة علي مدخلات الإنتاج حيث تسمح تلك الضريبة للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة علي مدخلاتهم من الضريبة المستحقة علي مبيعاتهم .

(١)صدر القانون بتاريخ ٢٨ / ٤ / ١٩٩١ ويعمل به إعتبارا من ٣ / ٥ / ١٩٩١ كما صدرت الاتحة التنفيذية للقانون في ١ / ٦ / ١٩٩١ ويقتضي ذلك القانون فقد حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الاستهلاك ونصت المادة الثانية منه علي أن يلغي القانون رقم

---

(١) صدر القانون بتاريخ ٢٨ /٤ ١٩٩١ ويعمل به اعتبارا من ١٩٩١/٥/٣ كما صدرت اللائحة التنفيذية للقانون في ١٩٩١/٦/١ . وبذلك القانون فقد حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الاستهلاك ونصت المادة الثانية منه علي أن يلغي القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضريبة علي الاستهلاك . غير أنه مراعاة لاعتبارات اجتماعية ومالية تقرر الابقاء علي عدد محدد من السلع خاضعا لفئات ضريبة الاستهلاك الحالية دون زياده . وتخفيض المادة الثالثة من القانون استبدلت عبارة مصلحة الضرائب علي الاستهلاك بعبارة مصلحة الضرائب علي المبيعات .

(٢) د. مصطفي الشامي . الضريبة علي المبيعات وآثارها علي التنمية في مصر . المؤتمر الضريبي الأول حول الضرائب في التنمية - جمعية الضرائب المصرية . القاهرة . ١٩٩١ ص ٤-٥

الإقتصادية ، ولاغراض تنمية الموارد المالية العامة بصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١(١) وفي واقع الامر فإن هناك إعتبارات كثيرة واهداف متعددة لفرض ذلك النظام يمكن إيجازها علي النحو التالي (٢) :

- تحقيق موارد مالية حقيقية للحكومة لمواجهة تزايد النفقات العامة بدلامن الإعتماد علي التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليه من تضخم يؤثر بالسلب علي الإقتصاد القومي ، حيث أنها تتميز بغزارة الحصيلة لإتساع نطاق تطبيقها لسريانها علي جميع السلع ومجموعة من الخدمات بمناسبة التعامل في تلك السلع أو أداء هذه الخدمات وهو ما يميزها عن الضرائب علي الإستهلاك

٢ - تبسيط نطاق الضريبة من حيث السهولة في الإجراءات وتسهيل التعامل فيما بين المصلحة والمكلفين .

٣ - التوزيع العادل لعبء الضريبة ، والعمل علي تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة للضريبة ، وتحقيق العدالة عن طريق تقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية .

٤ - العمل علي تشجيع الصادرات بهدف زيادة القدرة التنافسيه للصادرات السلعيه الصناعية أو الصادرات الخدمية في السوق الخارجية .

٥ - تشجيع وتنشيط الصناعات المحلية بمنع الإزدواج الضريبي وذلك بخصم الضريبة علي مدخلات الإنتاج حيث تسمح تلك الضريبة للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة علي مدخلاتهم من الضريبة المستحقة علي مبيعاتهم .

(١)صدر القانون بتاريخ ٢٨ / ٤ / ١٩٩١ ويعمل به إعتبارا من ٣ / ٥ / ١٩٩١ كما صدرت الائحة التنفيذية للقانون في ١ / ٦ / ١٩٩١ ويقتضي ذلك القانون فقد حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الاستهلاك ونصت المادة الثانية منه علي أن يلغي القانون رقم

---

(١) صدر القانون بتاريخ ٢٨ /٤ ١٩٩١ ويعمل به اعتبارا من ١٩٩١/٥/٣ كما صدرت اللائحة التنفيذية للقانون في ١٩٩١/٦/١ . وبذلك القانون فقد حلت ضريبة المبيعات محل ضريبة الاستهلاك ونصت المادة الثانية منه علي أن يلغي القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضريبة علي الاستهلاك ، غير أنه مراعاة لاعتبارات اجتماعية ومالية تقرر الابقاء علي عدد محدد من السلع خاضعا لفئات ضريبة الاستهلاك الحالية دون زياده . وتخفيض الماده الثالثة من القانون استبدلت عبارة مصلحة الضرائب علي الاستهلاك بعبارة مصلحة الضرائب علي المبيعات .

(٢) د. مصطفي الشامي ، الضريبة علي المبيعات وآثارها علي التنمية في مصر ، المؤتمر الضريبي الأول - دور الضرائب في التنمية - جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ، ١٩٩١ ص ٤-٥

٣٣ لسنة ٨١ بإصدار قانون الضريبة علي الإستهلاك ، غير أنه مراعاة لإعتبارات إجتماعية ومالية رؤي الإبقاء علي عدد محدود من السلع خاضعا لفئات ضريبة الإستهلاك الحالية دون زيادة ويقتضي المادة الثالثة من القانون إستبدلت عبارة مصلحة الضرائب علي الإستهلاك بعبارة مصلحة الضرائب علي المبيعات .

٢- د . مصطفي الشامي ، الضريبة علي المبيعات وآثارها علي التنمية في مصر ، المؤتمر الضريبي الأول - دور الضرائب في التنمية - جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة - ١٩٩٠ ، ص ٤ : ٥ .

وتطبيقا لقانون الضريبة العامة علي المبيعات يتضح أن المشرع المصري قد أخذ بصوره الضريبة علي القيمة المضافة (١) ، حيث تطبيقا لنص المادة (٢٣) من القانون يتضح أن الضريبة تحسب علي إجمالي قيمة ثمن السلعة في نهاية مراحل الإنتاج وتجارة الجملة والتجزئة (عند تطبيق كافة المراحل) أو في مرحلة الإنتاج (في المرحلة الأولي) أو في مرحلتي الإنتاج وتجارة الجملة معا (عند تطبيق المرحلة الثانية) مع السماح بخصم ما دفع من ضريبة علي المردودات أو المدخلات أو الضرائب التي حملت بها السلع المبيعة في كل مرحله سابقة وبشروط معينة .

ولاشك أن الأخذ بذلك النظام يساعد علي ما يلي (٢) -

- تجنب تراكم وتكرار الضريبة في مراحل الإنتاج وتجارة الجملة والتجزئة حيث يسمح للمسجل بأن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته ما سبق سداده منها علي مدخلاته التي أدخلت في الإنتاج أو أعيد بيعها ، وبذلك لا يعرقل النشاط الإقتصادي في صورتيه الإنتاجية والتوزيعية .

- تمكين الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة علي تحصيل الضريبة والتضييق من فرص التهرب بواسطة المسجلين أنفسهم حيث أن من مصلحة كلامنهم التأكد من قيام البائع

---

(١) تنص المادة (٢٣) من القانون ١١ لسنة ٩١ علي أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة علي المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من تلك الضريبة علي مدخلاته ، كذلك الضريبة السابق تحميلها علي السلع المبيعه بمعرفة المسجل في كل مركله من مراحل توزيعها طبقا للمحدد والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

(٢) ينظر بالتفصيل :-

جلال الدين عبد الحكيم الشافعي : مرجع سابق - ص ٩-٣-٨-٣٠

د. زكريا محمد بيومي ، شرح قانون الضريبة العامة علي المبيعات ، توزيع مكتبة شادي ، القاهره ١٩٩١ ، ص ١٥-١٦

بدفع الضريبة المستحقة عليه حتي يستطيع هوخصمها من قيمة الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه للسلعة .

رغما عن ذلك فإن البعض يري أن فرض ضريبة مبيعات علي كل السلع وعلي كل مراحل الإنتاج لابد وأن يصاحبه إجراءات تعوض المضرورين منها وهم غالبا أصحاب الدخول الأجرية وذوي الدخل المحدود لأغراض تحسين حاله توزيع الدخل (١)

ومن ثم فإن البعض يفضل فرض هذه الضريبة علي مرحله واحدة وبصفة خاصة في البلاد النامية – تلك البلاد التي تكون في مرحلة الإنتقال للإصلاح الضريبي . بعبارة أخري ينبغي أن تسير تلك البلاد علي نظام ضريبة القيمة المضافة ذات المرحلة الوحيدة

بدلا من إستخدام النوع المتعدد المراحل للضريبة المضافة

وذلك بهدف تلافي الآثار التراكمية لها وتفادي عدد الدافعين لها وما يصاحب ذلك من تعقيدات في التحصيل ، وحتي لايتم التأثير سلبيا علي العدالة بمفهومها الأفقي وبمفهومهاالرأسي .

وبناءا علي ذلك فإن ضريبة المبيعات بشكلها الحالي وهي من النوع المتعدد المراحل ستؤدي إلي تشويهات عديدة ذات أبعاد إجتماعية (نظرا لدفعها التنازلي علي المستهلكين ذوي الدخل المحدود) وإقتصادية (نظرا لتأثيرها علي الإنتاج وعلي الإستثمار)

وإدارية (نظرا لصعوبة التحكم وتحصيلها مما يساعد علي التهرب منها)

مما حدا البعض إلي القول بأن هذا الشكل لا يعتبر شكلا ملائما للضرائب في الدول النامية لامن ناحية العدالة أو الكفاءة . وهنا فمن الأفضل إستخدام ضريبة القيمة المضافة علي المشروعات عند مرحلة الإنتاج (٢)

---

(1) Mclure , C. E . , Jr . The Proper use of Indirect Taxation in Developing Countries , John Hopkins University Press - Baltimore 1975, pp 339-349 - Musgrave , R. a. and P. B - Musgrave . Public Finance in Theory and Practice , second Ed. , McGraw - Hill Book Company , N.Y.., 1976 , pp 329-331

(٢) د. محمد ابراهيم طريح . الضرائب والتنمية في ضوء سياسات وترامج التكيف والاصلاح الاقتصادي الهيكلي في البلدان النامية . المؤتمر الضريبي الأول للجمعية المصرية للضرائب . دور الضرائب في التنمية . نوفمبر ١٩٩١ . ص ٣٥

مدي خضوع انشطة شركات ووكالات السفر والسياحة للضريبة العامة علي المبيعات

نصت المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٩١ علي أن :

تفرض الضريبة العامة علي المبيعات علي السلع الصناعية المحلية والمستوردة الا ما أستثني بنص خاص، وتفرض الضريبة علي الخدمات والوارده بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ، ويكون فرض الضريبة بسعر صفر علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج .....

فإذا كان المشرع قد فرض ضريبة المبيعات علي جميع السلع الصناعية المحلية والمستورده إلا ما يستثني بنص خاص ، فإن المشرع قد فرض ضريبة المبيعات علي الخدمات الوارده علي سبيل الحصر في الجدول رقم (٢) سالف الذكر وهي : -

١- خدمات الفنادق والمطاعم السياحية .

٢- خدمات شركات النقل السياحي .

٣- خدمات التلكس والفاكس .

٤-النقل المكيف بين المحافظات.

٥- خدمات إقامة العروض الخاصه للصوت والضوء .

٦- خدمات استخدام مرافق الصوت والضوء .

٧- خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة .

وتجدر الاشاره إلي أن الخدمات المشار إليها هي التي تخضع للضريبة دون غيرها ، ولا يجوز التفسير الواسع في هذه الخدمات ، كما لا يجوز الأخذ بمبدأ القياس ، وذلك بقياس خدمة غير خاضعة علي خدمة خاضعة مما يؤدي إلي اخضاع خدمات لضريبة دون النص عليها. وحيث أن الضريبة العامة علي المبيعات تعتبر أحد الضرائب غير المباشره ، والتي يتحملها المستهلك ، ونظرا لصعوبة تحصيلها منه عمليا لضخامة عدد هؤلاء المستهلكين وتحقيقا لقاعده الاقتصاد في الجباية من ثم فقد لجأ المشرع في فرضها إلي وسطاء يقومون بسدادها ثم يحصلونها ضمن ثمن البيع ، وقد تم تحديد هؤلاء الوسطاء في الماده الأولي من قانون الضريبة العامة- علي المبيعات سالف الذكر.

حيث نصت علي أن المكلف هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد

الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ....."

في ضوء ذلك يمكن للباحث القول : -

١- لا يخضع نشاط صرف وبيع تذاكر السفر سواء أكانت عن طريق خطوط الطيران أو الملاحة أو البر إلي الضريبة العامة علي المبيعات لعدم النص علي خضوعها صراحة ، ومن ثم فإن جميع شركات السياحة - الفئة الثانية ليست من المكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها لعدم خضوع نشاطها أساسا للضريبة .

٢- تخضع خدمات شركات النقل السياحي للضريبة ومن ثم فإن شركات السياحة - الفئة الثالثة كذلك شركة السياحة - الفئة الأولي والتي تمتلك أحد وسائل النقل السياحي يعتبر كل منهما من المكلفين بتحصيل الضريبة علي خدمات النقل السياحي وتوريدها لمأمورية الضريبة العامة علي المبيعات طبقا للقانون .

٣- تخضع خدمات الفنادق والمطاعم السياحية للضريبة ، ومن ثم فإن شركات السياحة - الفئة الأولي التي لا تمتلك مثل هذه المنشآت أو وسائل نقل سياحي فإنها في هذه الحالة تعتبر المستهلك الذي يتحمل تلك الضريبة ويسددها إلي المكلفين - غير انها تحمل بالتبعية المستفيدين من خدماتها (شاملة خدمة الفنادق أو النقل ....) تلك الضريبة باعتبار أنها من الضرائب غير المباشرة ، وفي ظل المرحلة الأولي من تطبيق القانون تعتبر تلك الضريبة من التكاليف أو الاعباء التي تدخل ضمن تكاليف العمليات السياحية لنشاط السياحة لهذا الشركات ومن ثم فإنها تدخل ضمنا " ضمن إيرادات السياحة طبقا لمطالبات هذه الشركات لعملائها السياحيين سواء كانا أجانب أو مصريين .

وينتقد الباحث مسلك المشرع في عدم نصه صراحة علي خضوع خدمات البواخر النيلية العائمة التي تمتلكها شركات السياحة للضريبة حيث أكتفي المشرع فقط بالنص علي مجموعة الخدمات الوارده علي سبيل الحصر في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون علي خدمات الفنادق والمطاعم السياحية ، وقد كان الاحري عليه أن يسلك موقف المشرع السياحي في القانون (١) لسنة ١٩٧٣ السالف الذكر - حين ذكر المنشآت الفندقية أو السياحية علي سبيل التحديد (الفنادق ، القري السياحية ، البواخر العائمة .....)

لذلك فإن الباحث يوصي المشرع بتعديل ما ورد بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون علي النحو التالي :-

١- خدمات المنشآت الفندقية وتتمثل في .... (نفس ما أورده القانون (١) لسنة

١٩٧٣ من انشطة للمنشآت الفندقية) ..... بفئة مقدارها .....

٢- خدمات المنشآت السياحية وتتمثل في ..... (نفس ماأورده القانون (١) لسنة ١٩٧٣ من انشطة للمنشآت السياحية) بفئة مقدارها .....

ثانيا التزامات شركات ووكالات السفر والسياحة المكلفين بالضريبة

أوجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية عددا من الالتزامات التي تقع علي شركات السياحة بصفتها مكلفة بالضريبة علي المبيعات - وقد جاءت علي سبيل الحصر علي عاتق المسجل من هذه الشركات هي :

٢/١- الالتزام بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب علي المبيعات .

٢/٢- الالتزام بتحرير فاتورة- عند أداء الخدمة الخاضعة للضريبة .

٢/٣- الالتزام بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة .

٢/٤- الالتزام بتقديم اقرار شهري عن الضريبة المستحقة.

٢/٥- الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها في المواعيد المحدده .

٢/١- الالتزام بالتسجيل

يعرف المسجل بالشخص الطبيعي أو المعنوي - وليس النشاط - مثل شركات الاشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) أو شركات الأموال (شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدده) ، أو شركات القطاع العام أو شركات الاستثمار ، فالمسجل إذن هو شركة السياحة المكلفه اساسا بتحصيل وتوريدالضريبة .

وفي هذا المقام قد تكون شركة السياحة خاضعه للتسجيل وجوبا أو اختياريا علي النحو التالي :

أ- شركات السياحة الخاضعة للتسجيل وجوبا

أوجب المشرع بمقتضي المادة ١٨ من الفقره السادسه من الماده ٤٧ من القانون والماده ١٣ من اللائحة التنفيذية أن تتقدم لمصلحة الضرائب علي المبيعات بطلب لتسجيل اسمه وبيانات علي النموذج المعد لذلك الغرض كل شركة سياحه مورده للخدمة الخاضعة للضريبة

١٣ من اللائحة التنفيذية أن تتقدم لمصلحة الضرائب علي المبيعات بطلب لتسجيل اسمه وبيانات علي النموذج المعد لذلك الغرض كل شركة سياحه مورده للخدمة الخاضعة للضريبة (١) كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة من الخدمات الوارده بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون والذي بلغ أو جاوز المقابل الذي حصلت عليه نظير تلك الخدمات التي قدمتها (خدمات نقل سياحي ، خدمات بواخر نيلية ...) خلال الاثني عشر شهرا السابقة علي تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٤ ألف جنيه .

ب- شركات السياحة الخاضعة للتسجيل اختياريا

يسمح القانون بالتسجيل الاختياري لشركات السياحة التي لم يصل حجم خدماتها حد التسجيل (٥٤ ألف جنيه) ، والحكمة من ذلك هو إتاحة الفرصة لمؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة الذي لم يبلغ حجم خدماته حد التسجيل أن يستفيد من مزايا قانون ضريبة المبيعات وأهمها التمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها علي المدخلات وكذلك المردودات .

وتجدر الاشاره إلي أنه إذا لم تتقدم شركة السياحة المخاطبة باحكام التسجيل خلال المواعيد المقرره فإنها تعتبر متهربه من الضريبة طبقا لحكم الفقره الأولي من الماده (٤٤) من القانون ، ويستوجب العقوبة المنصوص عليها بالمادة عن (٤٣) من القانون(الحبس لمده لا تقل عن ستة شهور وبغرامه لا تقل عن ألف جنيه ولا تزيد عن خمسة آلاف جنيه أو بإحدي هاتين العقوبتين ، فضلا عن الضريبة والضريبة الاضافية وتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة)

هذا وينتقد الباحث مسلك المشرع الذي سار عليه ، حيث أنه لم يستند علي أي اساس موضوعي أو علمي لتحديد حجم الخدمات الخاضعة للضريبة والتي تمثل حد التسجيل(٥٤ ألف جنيه)، فضلا عن أنه خرج عن قاعدة العدالة والمساواه والعموميه التي يجب أن تسود في المجتمع الضريبي فليس هناك أية حكمة لخضوع الشركة للضريبة وجوبا أو اختيارا ، لذلك فإن الاحري علي المشرع أن يقوم بإخضاع كافة شركات السياحة التي وردت خدماتها ضمن جدول رقم (٢) المرافق للقانون للتسجيل بغض النظر عن حجم أعمالها أو خدماتها وسواء أكانت شركات سياحية تمتلك منشآت سياحية أو فندقية جديدة أو قديمة ، وحتي يتم تضييق فرص التهرب أمام الشركات السياحية التي لم يبلغ حجم خدماتها حد التسجيل ، حيث يمكن لهذه الشركات تجنب وتفادي عملية الخضوع بسهولة ولو لفتره مؤقته لعدم خضوعهم أساسا للفحص من قبل مصلحة الضرائب علي المبيعات .

٢/٢- الالتزام بتحرير فاتوره ضريبية :

تعرف الفاتوره الضريبية بإنها تلك الفاتورة التي يتم اعدادها وفقا للنموذج الذي

يصدر به قرار من رئيس المصلحة (الماده الاولي من القانون) كما تعتبر مستند قانوني ضريبي يفيد سداد الضريبة، وقد الزمت الماده (١٤) من القانون كل شركة سياحية مسجله بتحرير فاتوره ضريبية عند أداء الخدمة الخاضعة للضريبة (١)

ويكون للشركةالسياحية المسجلة في حالة تأدية الخدمة لغير مسجل أن تحرر الفاتوره موضحا بها إجمالي قيمة الخدمة المباعة شاملة الضريبة .

وتشترط أن تكون الفواتير من أصل وصوره بحيث يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصوره لدي المسجل ، وأن تكون الفواتير مرقمه بأرقام مسلسله طبقا لتواريخ تحريرها ، ويجب أن تتضمن الفاتوره الضريبية البيانات التالية : رقم مسلسل الفاتوره وتاريخ تحريرها ، اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل ، اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيل المشتري أن كان المشتري مسجلا أو معروفا ، بيان الخدمة المباعة وقيمتها وفئة الضريبة المقرره مع بيان أجمالي قيمة الفاتوره (٢)

وقد رتب المشرع جزاءا علي عدم التزام المسجل بالفواتير ، علي النحو التالي :-

أ - في حالة عدم التزام المسجل باصدار الفاتوره الضريبية ، فإن المشرع قد اعتبر المسجل متهربا من الضريبة تطبيقا لنص الماده (٩/٤٤) من القانون ، ويستوجب العقوبه المنصوص عليها بالماده (٤٣) من القانون السالف الذكر .

ب- أما إذا أصدر المسجل الفاتورة بدون أن يتم تضمينها البيانات التي يجب توافرها والمحدده باللائحة التنفيذية ، فإن المشرع قد اعتبر المسجل في تلك الحاله مخالف لأحكام القانون ولائحته التنفيذية ويستوجب العقوبة المنصوص عليها بالمادة (٤١) من القانون وهي الغرامه التي لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه ، فضلا عن الضريبه والضريبه الإضافية المستحقتين .

ج - تطبق العقوبه السابقة في حالة عدم قيد بيانات الفواتير بالسجل المخصص لها .

ينتقد الباحث اتجاه المشرع نحو اعداد الفاتوره الضريبيه وفقا للنموذج الذي يصدر به

---

(١) تحدد اللائحة التنفيذية القواعد والاجراءات التي تكفل انتظام الفواتير الضريبية وتيسير مراقبتها ومراجعتها ، حيث أوضحت المادة (٧) علي أنه في تطبيق أحكام الماده (١٤) من القانون يلتزم المسجل بتحرير فاتوره ضريبية عند أداء خدمة خاضعة للضريبة

(٢) يجب علي المسجل الملتزم بحرير الفاتوره أن يسجل بيانات الفواتير بالسجل المعد لذلك أولا بأول، وان يحتفظ بصور الفواتير لمدة الثلاث السنوات التالية لانتهاء السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات .

قرار من رئيس مصلحة الضرائب علي المبيعات (١) وذلك لأن تلك الفاتوره ستكون غطية رغما عن اختلاف طبيعة الخدمات السياحية والتي يستلزم الأمر أن تكون لها مستندات ذات شكل مختلف تبعا لمضمون العمليات التي تؤيدها ، ويؤيد صدق قول الباحث ما ورد باللائحة التنفيذية ماده ١/١١ والتي أجازت لرئيس المصلحة أن يحدد بقرار منه فواتير مبسطه متفقه وطبيعة الخدمه هذا من ناحية ، أما الأخري فإن إعداد مثل تلك الفاتورة سوف تكون مكلفة للشركات السياحية المسجله عند استخدامها ، هذا بالاضافة إلي أن تلك النماذج لم تظهر حتي الآن رغما عن تطبيق القانون منذ ٣ مايو ١٩٩١ ، الأمر الذي قد يترتب عليه ضمنا مخالفة الشركات السياحية لأحكام القانون من حيث عدم التزامهم بإصدارتلك الفاتورة النمطية الأمر الذى يعرضهم للعقوبة المنصوص عليها ق المادة (٤١)أو (٤٣) من القانون.

ويقترح الباحث حما لذلك الموقف أستمرار الشركات السياحية في استخدام محرراتهم كما هي – مع تعديل طفيف بإضافة بعض البيانات الاساسية بها (مثل اسم المسجل ورقمه ، المستفيد وما إذا كان مسجلا أم لا) وذلك سواء للشركات السياحيةالتي تمتلك منشأه فندقية (بواخر نيليه مثلا) أو منشأه سياحية (نقل سياحي) علي النحو التالي :-

١- الفواتير والمستندات المؤيده لخدمات البواخر النيلية

بوجه عام تتمثل الايرادات المرتبطة بخدمات البواخر النيلية فيما يلي :

١- إيرادات التشغيل وتشمل قيمة خدمة التسكين والإقامة علي المركب ، ووجبات الإفطار والغذاء أو العشاء ، وخدمة النقل من الأقصر إلي أسوان .

ويؤيد ذلك الإيراد عاده فاتورة مسلسله ومرقمه وقد يتم تحريرها لعميل أجنبي أو لعميل محلي .

أ – فإذا كان العميل أجنبي – فإن الفاتورة المرقمة والمسلسلة سوف يتم تحريرها علي اساس قيمة الخدمة شامله ضريبة المبيعات باعتبار أن العميل الاجنبي غير مسجل .

ب- أما إذا كان العميل محلي – وهو مسجل فإن الفاتورة المرقمة والمسلسلة سوف يتم تحريرها متضمنه كافة البيانات التي نصت عليها اللائحة التنفيذية سالفة الذكر

---

(١) الجدير بالذكر أن الفاتورة الضريبية لا تصدر إلا من العميل المسجل لدي المصلحة إلي عميل أخر لدي المصلحة أيضا ، ومن ثم لا يجوز اصدار فاتورة بيع للمستهلك مبينا بها قيمة ضريبة المبيعات وإنما يتم حسابها تلقائيا كجزء من تكلفة السعر النهائي .

ج- أما إذا كان العميل محلي - وهو غير مسجل فإن الفاتورة سيتم اعدادها طبقا للبند (أ)

٢- إيرادات مشروبات نقديه وهي عبارة عن ايرادات المشروبات في البار أو الميني بار أو علي سطح الباخرة ، والمستند المؤيد لذلك الإيراد يعرف باسم الشيك وهو مسلسل ومرقم ومؤرخ موضحا عليه طبيعة الخدمة ورقم المائدة وإجمالي قيمة الفاتوره ومقابل الخدمة وقيمة الضريبة علي المبيعات واسم الفرد المستفيد من الخدمه وتوقيع المسئول ، ويؤكد الباحث عدم إمكانية استخدام الفاتورة النمطية لمثل ذلك الإيراد .

٣- إيرادات مشروبات وإيرادات خدمات أخري متنوعة (مثل المغسلة ....) وهي عباره عن إيرادات البار وإيرادات المغسلة التي يتم تحصيلها من النزلاء الاصليين علي الباخرة ويقومون بسداد قيمة تلك الخدمات في نهاية الرحلة ، والمستندات المؤيده لهذه الإيرادات بالاضافة إلي الشيك السابق الإشارة إليه بعاليه مستند آخر يعرف باسم حافظة الشيكات Folioوهو مسلسل ومرقم ومؤرخ يتضمن كافة بيانات الشيكات ، فضلا عن ذلك فهو يتضمن حصر يومي لكافة الخدمات التي استفاد منها النزلاء طوال أيام الرحلة وقيمتها ومقابل الخدمة وقيمة الضريبه علي المبيعات واستيفاء التوقيعات من المسئولين .

ويؤكد الباحث عدم إمكانية استخدام الفاتوره النمطية لتأييد مثل هذه الإيرادات .

ب- الفواتير والمستندات المؤيده لخدمات النقل السياحي للغير :-

تتمثل إيرادات النقل السياحي في قيمه خدمات التشغيل بعد استيفاء الخصم التجاري الذي يعطي للعملاء ، وتتمثل المستندات المؤيدة في فاتوره خدمه النقل مؤيده بأمر تشغيل النقل السياحي ، وهي مرقمه ومسلسله .

ج-مستندات الخدمات المؤداه من وسائل النقل السياحي أو البواخر النيلية لعملاء الشركة التي تمتلك تلك الوسائل :-

وهنا تثار مشكلة هامة - وهي هل يتم استخراج فاتوره من قسم النقل أو البواخر إلي قسم السياحة بنفس الشركة التي تمتلك وسيلة النقل أو البواخر نظير الخدمات المؤداه لعملاء السياحة عن طريق الشركة .

بعباره أخري هل يتم فرض ضريبه عامه علي المبيعات علي تلك الخدمات المؤداه من قسم النقل إلي قسم السياحة بالشركة الواحده ، التطبيق العملي لمصلحة الضرائب علي المبيعات يؤكد علي الاجابة علي التساؤل السابق بنعم ، رغما عن صعوبة تصور هذا الأمر نظريا حيث قد لا يتصور أن يقوم قسم ببيع خدمة إلي قسم آخر . وسوف يتناول الباحث تلك

القضية بتفصيل أكثر في الجزء الثالث الخاص بوعاء الضريبه العامه علي المبيعات ، أما بالنسبة لموضوع الفواتير المؤيده لتلك الخدمات ، فإن الأمر يتطلب أن تقوم الشركة باستخراج فاتورتين للعميل الواحد :

الأولي :- وتتضمن كافة الخدمات السياحية الأرضية من الترانسفير والمزارات والجولات - وفي تلك الحالة لا يوجد خصم ضريبة عامة علي المبيعات لعدم خضوع تلك الانشطة أصلا للضريبة .

الثانية :- وتتضمن كافة خدمات الباخره النيليه أو النقل السياحي الذي تمتلكه الشركه وهنا يتم خصم ضريبه عامه علي المبيعات علي الفاتورة .

بناء علي ذلك كان الأحري عدم الزام الشركات السياحيةالخاضعة لاحكام قانون الضريبة علي المبيعات - باستخراج فواتير ضريبية نمطية طبقا لما أشار إليه القانون أو لائحته التنفيذية للاسباب التاليه : -

- الاكتفاء بما تمسكه هذه الشركات من دوره مستنديه ملائمة ومناسبة لطبيعة عملياتها كما سبق الايضاح ، مع القيام باضافة بعض البيانات لتلك المستندات وفقا لما أشار إليه المشرع .

- تدنية التكاليف والاعباء ما أمكن علي المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبه وهم شركات السياحة الخاضعة - وذلك بعدم طبع فواتير جديده .

- عدم توافق الفواتير النمطية مع طبيعة- الخدمات المتعدده التي تقوم بتأديتها شركات السياحة المسجلة .

- عدم تعريض شركات السياحة المسجلة إلي مخاطر مخالفة القانون وما يترتب عليها من عقوبات شديده بكثره الالتزامات المفروضة عليه والتي لا تعتبر ضرورية .

٣/٢ الالتزام بامساك دفاتر وسجلات منتظمه (١)

الزمت المادة (١٥) من القانون كل شركة سياحية مسجلة أن تمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمه يسجل فيها أولا بأول العمليات التي يقوم بها وهي علي النحو التالي :-

(١)حددت المادة (١٥) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وكذلك المواد ٨.٩.١٠.١١ من اللائحة التنفيذية السجلات والدفاتر التي يجب علي المسجل امساكها والشروط والاجراءات المقرره.

أ- أمساك شركة السياحة سجل لمبيعاتها من الخدمات (خدمات النقل السياحة مثلا) يتضمن بيان الفواتير المحرره عن مبيعاتها .

ب- أمساك دفتر خاص (ملخص الضريبة علي المبيعات) يوضح فيه إجمالي العمليات المتعلقه بالضريبة (موضحا رقم كل دفتر أستخرجت منه تلك الإجماليات) .

ويشترط في جميع الاحوال أن تكون صفحات الدفاتر والسجلات خاليه من أي فراغ أو كتابه في الحواشي (مادة ١/١٠ من اللائحة)

ويجب أن تكون الدفاتر أمينه حتي يؤخذ بها ، أي يجب أن تعبر تعبيرا صادقا عن نشاط المسجل ، إذ لا يغني عن ذلك كونها منتظمه أو مؤيده بمستندات .

إذ أن انتظام الدفاتر وتوافر المستندات ليس إلاقرينه علي صحة تلك الدفاتر ،ولكنها قرينة قابله لاثبات العكس ، ويقع علي مصلحة الضرائب علي المبيعات أثبات عدم أمانه الدفاتر (١)

وقد رتب المشرع جزاءا في حالة مخالفة المسجل لتلك الالتزامات حيث تعتبر من قبيل المخالفات التي تستوجب العقوبة المنصوص عليها بالماده (٤١) من القانون سالفةالذكر ، أما إذا ترتب علي عدم امساك المسجل للدفاتر والسجلات المشار إليها عملا من أعمال التهرب المنصوص عليه في الماده (٤٤) من القانون فإن المسجل يعتبر متهربا من الضريبة ويعاقب بالعقوبه المنصوص عليها بالماده (٤٣) من القانون سالف الذكر .

وفي هذا الخصوص فقد رأي البعض أن المحاسب يجب أن يعيد النظر في تصميم الدورات المستندية والدفاتر والسجلات والبطاقات والحسابات - والقوائم والتقارير ودليل الحسابات نتيجة أن الضريبة العامة علي المبيعات قد أثرت بشكل كبير علي التنظيم المحاسبي للمنشآه (٢) غير أن الباحث يختلف مع ذلك الراي حيث أن الضريبة العامة علي المبيعات لم تؤثر كثيرا علي التنظيم المحاسبي لشركات السياحة الخاضعة حيث أن معظم تلك الشركات تمسك دفتر تحليلي للمبيعات أو الخدمات السياحية الخاضعة تسجل فيه فواتير تلك الخدمات - فهو موجود أصلا ضمن المجموعة الدفترية لتلك الشركات . أما الدفتر الذي استجد هو ما يعرف بدفتر ملخص الضريبة العامة علي المبيعات وهو لن يؤدي بالطبع الي

---

(١) د. زكريا محمد بيومي ، شرح قانون الضريبة العامة علي المبيعات ، مرجع سابق ، ص ٤٩ .

(٢) د. حسين حسين شحاتة ، اسس ونظم المحاسبة للضريبة العامة علي المبيعات ، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الأول - دور الضرائب في التنمية ، جمعية الضرائب المصرية ، نوفمبر ١٩٩١ ، ص ١٩ .

إحداث التغيير في التنظيم المحاسبي لتلك الشركات لأنه مجرد دفتر تحليلي أحصائي أكثر منه محاسبي .

هذا من جهة ، أما الأخري فلم يستوجب القانون ضروره تسجيل الدفاتر والسجلات المرتبطة بتلك الضريبة أو التأشير علي كل صفحة من صفحاتها من السجل أو المصلحة كما هو الأمر في الدفاتر التجارية التي نصت عليها اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (دفتر اليومية العامة ، دفتر الجرد) ، وهو ما كان يعتقد الباحث بأنه أمر ضمني طالما أن نظامية التسجيل وعدم أمكانية نزع صفحات الدفاتر وما إلي ذلك من الأمور الأخري التي تتعلق بانتظام الدفاتر من الناحية الشكلية .

٤/٢-الالتزام بتقديم الاقرار الشهري

تلزم الماده (١٦) من القانون المسجل أن يقدم للمصلحة اقرارا شهريا عن الضريبة المستحقة علي النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوما التاليه لانتهاء شهر المحاسبة(١)كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الاقرار ولو لم يكن قد أدي خدمات خاضعة للضريبة في شهر المحاسبة.

وإذا لم يقدم المسجل الاقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه الماده يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فتره المحاسبة مع بيان الاسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون اخلال بالمسألة الجنائية (٢)

وقد نصت المادة (١/١٧) من القانون علي أن للمصلحة تعديل الاقرار المنصوص عليه في الماده السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تارخ تسليمه الاقرار للمصلحة

وبذلك يكون المشرع قد خول المصلحة الحق في تعديل الاقرار المقدم من المسجل مع مراعاة ما يلي :-

ان يقتصر التعديل علي قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة أو نوعها أو مقدار الضريبة.

---

(١) صدر قرار وزير المالية رقم ١٩٠ لسنة ١٩٩١ متضمنا أنه فيما عدا سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون • يقدم الاقرار الشهري وتؤدي الضريبة المستحقة للمصلحة خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة .

(٢) حددت الماده (١٢) من اللائحة التنفيذية نموذج رقم (١٠) ضريبة عامة علي المبيعات لتقديم الاقرار المشار إليه .

المستحقه عليها .

- أن يراعي عند تعديل الاقرار بشأن تقدير القيمة الواجب الاقرار عنها قيمة الخدمة السائده في السوق في الظروف العادية .

أن تقوم المصلحة بإخطار المسجل بذلك التعديل وفقا للنموذج رقم (١٥) خلال ستين يوما من تاريخ تسليم المسجل اقرار للمصلحة (١)

وفي هذا الخصوص فإن الباحث يوصي بأن تزيد المده أو المهله القانونية لتقديم الاقرار الشهري - (والتي ستؤدي الضريبة المستحقة للمصلحة من واقعه) - إلي فتره ثلاثة شهور تالية لانتهاء شهر المحاسبة ، وذلك لطبيعة الخدمات السياحية الخاضعة ، وفتره الائتمان التي تتلائم مع تلك الخدمات طبقا للعرف السائد في مثل هذا النشاط وحتي تتمشي مع غيرها من القوانين التي تحكم هذا النشاط وأهمها قانون النقد الاجنبي والذي يتيح للشركات السياحية مهلة ثلاثة شهور نحو استرداد حصيلة الخدمات السياحية المؤداه للسائحين الاجانب (٢)

٥/٢-الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة

نصت الماده ١/٣٢ من القانون علي أن علي المسجل أداء حصيلة الضريبة دوريا للمصلحة مرفق اقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في الماده (١٦) من هذا القانون وذلك طبقا للقواعد والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية (٣)

وقد رتب القانون جزاءا علي المسجل الذي لم يسدد الضريبة المستحقه مرفق اقراره الشهري في المواعيد المشار إليها ، بأن الزامه بسداد ضريبة اضافية بواقع نصف في المائة من قيمة الضريبة المتأخر سدادها عن الموعد المحدد وذلك عن كل اسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفتره المحدده للسداد ، وتحصل الضريبة الاضافية بنفس اجراءات تحصيل الضريبة الاصلية المستحقة للمصلحة .

---

(١) وقد اعطي المشرع الحق للمسجل تخفيض المادة (٢/١٧) من القانون في أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسليمه الاخطار ، فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوما فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلي التحكيم خلال الخمسة عشر يوما التالية

(٢) قانون النقد الاجنبي رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٧

(٣) حيث نصت الماده (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون علي أنه يؤدي المسجل الضريبة المستحقه عن كل فتره ضريبية إلي المأمورية المختصة مرفق اقراره الشهري ، نقدا أو بشيك علي مصرف معتمد من البنك المركزي أو بحوالة بريدية . وقد صدر قرار وزير المالية السالف الذكر متضمنا تقديم الاقرار وادا ء الضريبة المستحقة للمصلحة خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة

وفي جميع الأحوال يراعي :-

- إذا تأخر المسجل عن تقديم اقراره الشهري وأداء الضريبه في المواعيد المحدده وبما لا يجاوز ثلاثين يوما ، فإن المسجل في تلك الحالة يكون مخالفا لاجراءات تقديم الاقرار واداء الضريبة ويستوجب العقوبة المنصوص عليها بالماده (٤١)من القانون سالف الذكر.

- أما إذا تأخر المسجل في تقديم الاقرار الشهري واداء الضريبة عن مدة الثلاثين يوما الاخري التالية للمواعيد المحدده لتقديم الاقرار الشهري ، فإن المسجل في تلك الحاله يكون متهربا من الضريبة طبقا لاحكام الماده ٤٤/ ١٠ من القانون ويستوجب العقوبه المنصوص عليها بالماده (٤٣) من ذات القانون سالف الذكر

ثالثا الخدمات السياحية الخاضعة والواقعة المنشئة للضريبة ووعائها وسعرها

الاصل أن تسري الضريبة علي المبيعات علي كافة الخدمات التي تقوم بها شركات السياحة مثل خدمات النقل البري والجوي أو البحري للأشخاص أو البضائع وكافة خدمات الفنادق أو الوساطة أو الخدمات السياحية الاخري ، غير أن المشرع ربما قد رأي أن تطبيق الضريبة علي كافة تلك الخدمات سوف يخل بقاعدة الاقتصاد التي يجب أن تتوافر في فرض الضريبة، لذلك فقد تم فرض الضريبة علي خدمات الفنادق والمطاعم والنقل السياحي التي تؤدي عن طريق شركات السياحة المكلفة بالضريبة ومن الطبيعي أن تكون مسجله ، وفيما يلي سوف يتم دراسة جوانب ومشاكل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة علي تلك الخدمات ووعاء الضريبة واسعارها .

١/٣ الواقعة المنشئة للضريبة

تمثل الواقعة المنشئة للضريبة الحدث الذي بمقتضاه تستحق الضريبة بوقوعها ، وهي تحدد الوقت الذي يصبح فيه المول مدينا بقيمتها ، ولتحديد ذلك الوقت أهمية كبيرة ليس فقط من ناحية نشأة دين الضريبة ، وإنما أيضا من ناحية قواعد النظام الضريبي الواجب تطبيقه من ناحية السعر والاعفاء و ما يلي ذلك ومن ناحية ثالثة تحدد ميعاد سداد دين الضريبة- وبالتالي بدء سريان التقادم المسقط لحق الدولة في اقتضاء الضريبة ، بذلك يمكن تعريف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها الشروط التي لا بد من توافرها حتي يتولد دين الخزانه في زمة الممول (١)

وقد عرفت الماده الأولي من القانون البيع بأنه عباره عن أداء الخدمة من المؤدي إلي

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي : ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي ، مكتبة شادي - القاهرة، ١٩٩١، ص ١٦٩- ١٧٠.

المستفيد ، وطبقا لذلك يعد أداء الخدمة من قبيل البيع ، ذلك لان تقديم الخدمه ينشيء علاقة تعاقدية تماثل الي حد ما عملية البيع في حالة المبيعات السلعية ، ولذا فإن التعاقد علي مباشرتها يعد دليلا علي تحقق الايراد ، وفي حالة الخدمات التي تنحصر في أداء عمل أو أعمال محدده والتي تتمثل في تهيئة ظروف معينة في وقت قصير ، فإن الثمن يدفع في نفس الوقت الذي تباشر فيه ، ومن ثم تعد مثل تلك الخدمات بمثابة مبيعات نقدية (١)

وتعد الخدمات التي تخضع للضريبة ذات طبيعة مستمره إذا كانت تؤدي بصفة منتظمة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها ، وتحصل قيمتها بموجب فواتير تصدر في مواعيد ينظمها مؤدي الخدمة ويشترط أن يعمل مؤدي الخدمة بصفة مستقله ، ولا يهم أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا علي أن يكون مسجلا بلغت مبيعاته حد التسجيل .

وإذا كان المقصود بأداء الخدمة هو أدائها من البائع إلي المشتري حيث يتحقق البيع إذا توافرت احدي الصور التالية أيهما اسبق :

- اصدار الفاتوره
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه

إلا أنه نظرا لوجود بعض التعاقدات مع الأفواج السياحية والتي تمت قبل صدور القانون ولم يكن محسوبا في التعاقد النفقات التي يلتزم بها السائح كالضريبة علي المبيعات بالنسبة للخدمات التي تؤدي اليه أثناء تواجده بالبلاد فإذا ما تم فرض ضريبة المبيعات علي الخدمات التي تؤدي لهذه الأفواج السياحية فقد يضر بالمراكز السياحية حيث لم تكن موجوده أصلا عند التعاقد مما قد يترتب عليه إلغاء تلك التعاقدات أو تحميل الشركة السياحية بالضريبة مما يخالف كون هذه الضريبة ضريبة غير مباشره يتحملها المستفيد من الخدمة

هذا من ناحية ومن ناحية أخري فإن واقعة البيع لاداء الخدمة وفقا لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ تمت بإتمام التعاقد قبل صدور القانون شاملا كل نفقات السياحة ، لم تحسب الضريبة علي المبيعات علي الخدمات المتعاقد عليها .

وحسنا فعلت مصلحة الضرائب علي المبيعات حينما قررت - بعد دراسة الحالة المعروضة - أن الافواج السياحية التي تم التعاقد عليها قبل ١٩٩١/٥/٣ لا تحمل بضريبة

---

(١) يراجع :-

- جلال الدين الشافعي ، مرجع سابق ، ص ٣٦

- د. زكريا محمد بيومي ، مرجع سابق ، ص ١٠٦

علي الخدمات السياحية (١)

إلا أن التطبيق العملي لتلك التعاقدات يكتنفه صعوبات بالغه من جانب مصلحة الضرائب علي المبيعات عند الموافقة علي عدم تحميل ضريبة مبيعات عليها ، حيث تشير الممارسة العملية إلي وجود شك وريبة في كافة التعاقدات التي قدمتها شركات السياحة من قبل المصلحة هذا من جهة ، أما الأخري فإن الشركات السياحية القليلة التي حصلت علي موافقة من المصلحة علي عدم تحميل ضريبة علي هذه التعاقدات تواجه مشكله في استرداد قيمة ضريبة المبيعات التي سبق وأن تحملتها علي فواتير الإقامه عن طريق الفنادق حيث من العسير أن تحصل علي تلك الضريبة نقدا من المصلحة إن لم يكن مستحيلا .

وكان الاحري علي المسئولين بمصلحة الضرائب علي المبيعات أن يقوموا باعطاء مهلة أو فتره مؤقتة (يقترح أن تكون سنة) لشركات السياحة التي تقوم بأداء خدمات سياحية لاجانب بعدم تحمل ضريبة مبيعات نظرا لان طبيعة ذلك النشاط تقتضي التعاقد علي أداء هذه الخدمات عن طريق تقديم برامجها قبل ذلك بفتره طويله لا تقل عاده عن ستة شهور هذا من ناحية ، أما الأخري لاغراض الحد من فرص التهرب أو تجنب دفع تلك الضريبة من قبل تلك الشركات ، حيث تشير المؤشرات العملية الي قيام عديد من تلك الشركات بعمل عقود وهمية مصطنعة بينها وبين وكلائها السياحيين بالخارج تشير إلي أن التعاقد فيما بينهما قد تم قبل تاريخ سريان العمل بقانون الضريبة علي المبيعات

٢/٣ وعاء الضريبة- علي الخدمات السياحية الخاضعة

يقصد بوعاء الضريبة – الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو الماده التي تفرض عليها الضريبة (٢)

وتجدر الاشاره أن القانون رقم ١١لسنة ١٩٩١ قد أخذ بنظام الضريبة علي القيمة المضافة ، حيث اتبع ما يسمي بطريقة الخصم غير المباشر وبمقتضاها يتم احتساب تلك القيمة المضافة علي اجمالي المبيعات في نهاية مرحلة معينة ثم تستنزل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة ، وقد يعاب علي ذلك النظام رغم أهميته في أنه يقتضي بيان مقدار الضريبة علي الفواتير في جميع المراحل مما قد يؤدي إلي الخطأ أو الغش في الحسابات (٣)

---

(١) منشور رقم (١٦) لسنة ١٩٩١ – وزاره المالية مصلحة الضرائب علي المبيعات بناء علي الاجتماع الذي تم بتاريخ ١٩٩١/٦/١٠ بشأن الخدمات السياحية وخضوعها للضريبة العامة علي المبيعات .

(٢) د. عادل فليح الكلسي . طلال محمود . اقتصاديات المالية العامة – الكتاب الثاني – الايرادات العامة والموازنة العامة للدولة . وزارة التعليم العالي والبحث العلمي – جامعة الموصل . ١٩٨٩ . ص ١٠٢

(٣) د. جلال الدين الشافعي . مرجع سابق . ص ٤٣

د . زكريا محمد بيومي . المرجع السابق . ص ١٠٨

ويمكن تحديد وعاء الضريبة العامة علي الخدمات السياحية أما علي اساس التقدير الفعلي أو علي اساس التقدير الجزافي .

١/٢/٣ التقدير الفعلي

حيث يتحدد وعاء الضريبة علي اساس العناصر الحقيقية الفعلية في حالة توافر الدفاتر المنتظمة المؤيده بالمستندات والمنصوص عليها في الماده ١٥ من القانون والماده ٨ وما بعدها في اللائحة التنفيذية

وقد نصت الماده ١/١١ من القانون علي أن وعاء الضريبه هي القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ اساسا لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ، وهي القيمة المدفوعه فعلا في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلي شخص آخر مستقل عنه .

فمؤدي ذلك النص أن القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ اساسا لربط الضريبه هي المبالغ المدفوعة فعلا مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الثابتة بالفاتوره الضريبية

وفي هذا الشأن فقد أثير عديد من المشاكل العملية المرتبطة بتحديد وعاد الضريبة أبرزها ما يلي : -

١- يكون وعاء ضريبة المبيعات علي الخدمات الخاضعة لها (مثل خدمات الفنادق ، أو الفنادق العائمة أو البواخر النيلية أو القري السياحية ....) هو قيمة الخدمات الواردة في الفاتوره شامله مقابل الخدمه مع استبعاد أية رسوم أو ضرائب أخري (ماده (٦) رابعا من اللائحة التنفيذية) .

ويري أحد الباحثين في هذا الشأن أن حساب الضريبة- علي قيمة الفاتورة شامله مقابل الخدمة فيه مغالطة (١) حيث أن طبيعة مقابل الخدمه لا تعتبر إيرادا من الايرادات التي تتحقق من بيع الخدمه ، ولكنه نوعا من أنواع التمويل لبعض تكاليف هذه الخدمة ، ليس هذا فحسب بل أن ذلك المقابل يجب توزيعه علي هذه العناصر بنسب محدده (٢) ومن ثم فليس صحيحا أن يخضع القانون مقابل الخدمه للضريبة حيث أن العمليه البيعية وقيمتها

---

(١) د. مصطفي الشامي ، مرجع سابق ، ص ٨

(٢) يراجع نص القرار الوزاري رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٢ والذي نص علي توزيع مقابل الخدمة طبقا لما يلي :

٨٠٪ من الحصيلة الكلية للعاملين بالمنشأه وتوزع علي اساس ٦٠٪ للمتصلين اتصالا مباشرا بالعملاء والنزلاء أو الرواد ، ١٥٪ للعاملين الغير متصلين بشكل مباشر مع العملاء ، ٥٪ حوافز للمستحقين من جميع فئات العاملين بالمنشأه

- ٢٠٪ من الحصيلة الكلية مقابل الكسر والفقد والتالف .

تنحصر في الخدمه فقط مثل ذلك ثمن بيع الغرفة في الفنادق أو ثمن بيع خدمة الغسيل والكي لملابس النزلاء ، حيث أن هذه الخدمة تماثل وتعادل السلعة التي فرض علي ثمن بيعها نسبه الضريبة

وإذا كان الباحث يتفق مع الرأي السابق في عدم خضوع مقابل الخدمة للضريبة علي المبيعات حيث أن قيمة الخدمة الفندقية تمثل ثمن بيع الغرفة في الفندق مثلا ، إلا أن نسبة ٢٠ ٪ من حصيلة مقابل الخدمة تعتبر بمثابة إيراد ذو استنزال من قيمة مصروفات التشغيل الخاصة بإداء الخدمة

من ثم فإن الباحث يوصي بحساب الضريبة علي المبيعات علي قيمة الفاتوره شامله ٢٠٪ فقط من مقابل الخدمة ، حيث أن غير ذلك يعتبر مطأ واضح . حيث أن باقي مقابل الخدمة حق للعاملين وليس إيرادا للشركة .

٢- بالنسبة للنقل السياحي أو البواخر النيلية إذا ماتم تحميل الفاتوره بتكلفة كل منهما ، خضعت تلك التكلفة للضريبة ، لأن ضريبة المبيعات هي علي الفاتوره ومصلة الضرائب علي المبيعات تقبل السعر المدون بدفاتر الشركات والذي تم احتسابه لاسعار النقل الياحي أو البواخر النيلية سواء كانت وسيلة النقل السياحي أو البواخر النيلية قد استخدمت لعملاء الشركة التي تمتلك تلك الوسيلة أو في حالة تأجيرها للغير (١)

٣- تقبل الخصومات التجارية المتعارف عليها والخصم النقدي المعلق علي شرط عند تحديد قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة أو أجراء التسويات الخاصة بها وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مسجل إلي مشتري يستقل كل منهما عن الآخر بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلا (٢)

وإن كان الباحث يري أن ليس شرط قبول تلك الخصومات التجارية أن تتم بين مسجل لمشتري مستقل ، حيث قد يقوم قسم النقل السياحي بأحد الشركات السياحية بتأدية خدمة نقل إلي قسم السياحة في نفس الشركة لأحد عملائها ، ولا شك أن هناك خصم سوف يعطي علي تلك الفاتورة ويتعين قبوله طبقا للحاله المشار إليها بعاليه تطبيقا للمادة السادسة (خامسا من اللائحة التنفيذية)

---

(١) غرفة المنشآت الفندقية ، منشور دوري رقم ١٦ لعام ١٩٩١ بشأن موضوع الضريبة العامة علي المبيعات بتاريخ ٢٠/٨/١٩٩١ .

(٢) تعليمات تفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٩١ صادر من مصلحة الضرائب علي المبيعات .

٤- تستحق الضريبة إذا ما قام المكلف باستعمال السلعة أو استفاده من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية ، ويتحقق ذلك في صور كثيره منها الدعاية والأعلان والهدايا وفي هذا المجال يوصي الباحث بالغاء استحقاق الضريبة وذلك لأن الخدمة لا تعتبر عملية بيع يتحقق عنها إيرادا للشركة السياحية هذا من ناحية ، والاخري صعوبة التحقق منها من قبل العاملين بالجهاز الضريبي فضلا عن صعوبة تحديد سياسة- تحديد وعاء الضريبي وما إذا كان الخدمة سيتم تسعيرها بسعر البيع أم سعر التكلفة .

٢/٢/٣ التقدير الجزافي

يجوز لمصلحة الضريبة علي المبيعات الالتجاء إلي التقدير الجزافي :-

أ- عندما يتوافر لدي المصلحة من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الاقرار المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون للحقيقة (فضلا عن أمكانتة تصحيح الاقرار أو تعديله)

ب- عندما لا يقدم المكلف الاقرار أو في حالة تقديمه للاقرار إلي مأمورية غير مختصة أو حالة تقديمه الاقرار بعد الموعد الذي حدده القانون .

وللمصلحة أن تحدد وعاء ضريبة المبيعات بكافة الطرق التي تمكنها من الوصول إلي رقم أعمال المكلف ، علي أن لا يتخذ التقدير وسيلة للمغالاه من جانب المصلحة .

٣/٣ سعر الضريبة علي الخدمات السياحية

يعرف سعر الضريبة بمبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة ، وتشير النظم الضريبية إلي نوعين لسعر الضريبة :-

- الأول هو سعر الضريبة القيميه - وفيه تفرض الضريبة بنسبة معينة من قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة ، حيث يقال أن سعر أو فئة الضريبة ٥٪ من قيمة خدمة النقل السياحي .

- الثاني هو سعر الضريبة النوعية :- وفيه تفرض الضريبة بمبلغ معين علي خدمة معينة وبغض النظر عن قيمتها .

ولقد أخذ المشرع في قانون الضريبة العامة علي المبيعات بسعر الضريبة القيمية حيث تم تحديد اسعار عامة للضريبة علي الخدمات السياحية بواقع ٥٪ و ١٠٪ طبقا للجدول رقم (٢) المرافق للقانون .

وفي هذا الشأن فإن الباحث يوصي بخضوع الخدمات السياحية الخاضعة للضريبة

والتي تؤديها شركات ووكالات السفر والسياحة للضريبة علي المبيعات بنظام سعر الضريبة (صفر) ، وذلك من منطلق أنها صناعة تصديرية ويمكن إخضاعها للنسبة صفر أسوة بنشاط التصدير .

ومن المعلوم أن المشرع في قانون الضريبة العامة علي المبيعات قد أخذ بنظام سعر الضريبة صفر علي السلع والخدمات المصدره للخارج ، ويقصد بذلك السعر هو أن الضريبة المستحقة علي تلك الخدمات تساوي صفر ، بعباره أخري فإن السلع والخدمات المصدره خاضعة بحسب الاصل للضريبة وغير معفاه ولكن الضريبة عليها تساوي صفر.

وسعر الضريبة صفر بهذا المعني شأنه شأن أي سعر ضريبي مماثل للأسعار ٥٪ و ١٠٪ أو غير ذلك ويعتبر هذا السعر هو الضريبة المثلي لضمان اخلاء الخدمة من أي عبء ضريبي .

وكمثال علي ذلك إذا قامت أحد شركات النقل السياحي بتأدية خدمة وحررت فاتوره قيمتها ١٠٠٠ جنيه ، فإن الضريبة تساوي صفر (١٠٠٠ × صفر = صفر)

رابعا: خلاصة وتوصيات البحث

تمثل الهدف من ذلك البحث في القيام بدراسة تحليلية وتقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة العامة علي المبيعات بالتطبيق علي شركات ورمالات السفر والسياحة

وقد تم تخطيط هذا البحث إلي ثلاثة أجزاء رئيسية ، حيث تركز الجزء الأول في دراسة مدي خضوع أنشطة خدمات السياحة التي تؤديها شركات ووكالات السفر والسياحة إلي الضريبة العامة علي المبيعات ، وقد تم تحديد طبيعة تلك الشركات وأنشطتها ومجالات خدماتها السياحية ، كما تم دراسة أساليب فرضة الضريبة العامة علي المبيعات والشكل الذي أتخذته بغرض تطبيق هذه الضريبة .

في حين بني الجزء الثاني إرتكازا علي دراسة وتحليل الإلتزامات المفروضة علي شركات السياحة المكلفة بالضريبة ، حيث أظهر البحث طبيعة هذه الرلتزامات والعقوبات التي تترتب علي عدم القيام بالوفاد بتلك الرلتزامات ، فهناك إلتزام علي تلك الشركات بالتسجيل إذا بلغت قيمة خدماتها حد معين ، ضرورة إمساك دفاتر وسجلات منتظمة اشار إليها القانون ولائحته التنفيذية ، بالإضافة إلي ضرورة تقديم تلك الشركات إقرارا شهريا مع حتمية تحصيل الضريبة وتوريدها في مواعيد محددة من واقع ذلك الإقرار

أما الجزء الثالث فقد أهتم بدراسة المشاكل العملية التطبيقية المرتبطة بتحديد الواقعة

المنشقة للضريبة فضلا عن تحديد وعاء لضريبة علي الخدمات السياحية بالإضافة إلي الإشارة إلي أسعار الضريبة العامة علي المبيعات المرتبطة بالخدمات السياحية الخاضعة

وقد أشار الباحث إلي عديد من النتائج والتوجيهات المرتبطة بالدراسة التحليلية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لتلك الضريبة علي الخدمات السياحية التي تؤديها شركات السفر والسياحة ، وأهم تلك التوجيهات مايلي :-

١ - يوحي الباحث بتعديل النص التشريعي الخاص بفرض الضريبة العامة علي المبيعات علي بعض الخدمات التي تم إدراجها في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وهي علي درجة التحديد البند الأول والثاني (الفنادق والمطاعم ، والنقل السياحي) بحيث تكون خدمات المنشآت الفندقية مثل الفنادق والمطاعم والفنادق العائمة والبواخر النيلية ...) وخدمات المنشآت السياحية (مثل خدمات النيل السياحي ...) علي النحو المذكور بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ الخاص بتنظيم المنشآت الفندقية والسياحية

وذلك بهدف تضمين كافة خدمات تلك المنشآت سواء الفندقية أو السياحية ، وحتي تتمشي النصوص التشريعية مع النواحي العملية التطبيقية حيث لاتوجد خدمات البواخر النيلية ضمن الجدول ٢ ٩ المرافق علي الرغم من أن المصلحة أخضعت خدمات تلك البواخر للضريبة في المجال والممارسة العملية

٢ - ينتقد الباحث موقف المشرع تجاه إخضاع شركات السياحة للتسجيل وجوبا أو إختيارا ، حيث لم يستند المشرع إلي أي اساس موضوعي أو علمي لتحديد حجم الخدمات الخاضعة للضريبة والتي توجب الشركة لعملية التسجيل (حد التسجيل ٥٤ الف جنية) فضلا عن أن ذلك الإتجاه يعد خروجا عن قاعدة العدالة والمساواه بين المكلفين بدون وجه حق ، فضلا عن كسر قاعدة العمومية التي يجب أن تسود داخل المجتمع الضريبي - من ثم فإن الباحث يوحي بإخضاع كافة شركات السياحة التي تقوم بتأدية الخدمات التي وردت ضمن جدول رقم ٢) المرافق بغض النظر عن حجم خدماتها

٣ - ينتقد الباحث إشارة المشروع بضرورة إعداد فاتورة ضريبية وفقا للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس مصلحة الضرائب علي المبيعات ، حيث أوحي الباحث بإستمرار الشركات السياحية في إستخدام محرراتهم مع إضافة البيانات الأساسية إليها مثل إسم المسجل ورقمه وما إلي ذلك توفيرا للأعباء والتكاليف التي قد تتحملها تلك الشركات نتيجة إستخدام الفاتورة الضريبية ، فضلا عن عدم ملائمة تلك الفاتورة النمطية لطبيعة الخدمات المختلفة التي سوف تؤديها المنشآت السياحية أو الفندقية التي تمتلكها تلك الشركات السياحية

٤ - أوحي الباحث بأهمية النص علي ضرورة تسجيل الدفاتر والسجلات التي أشار إليها القانون ولائحته التنفيذية ، وحتمية التأشير علي كل صفحة من صفحات تلك الدفاتر والسجلات مع تنظيمها بشكل يتوافق مع طبيعة الخدمات السياحية في المنشآت السياحية والفندقية ، وذلك بغرض التأكيد علي نظامية الدفاتر وعدم إمكانية نزع صفحاتها وما إلي ذلك من الأمور التي أشار إليها القانون التجاري في دفاتر اليومية العامة أو الجرد.

٥ - أوحي الباحث بضرورة زيادة المدة أو المهلة القانون لتقديم شركات السياحة الإقرار الشهري - والذي ستؤدي الضريبة المستحقة للمصلحة من واقع الـ نحو ثلاثة شهور من تاريخ إنتهاء شهر المحاسبة ، بسبب طبيعة الخدمات السياحية وفترة الإنتسان الملائمة المتعارف عليها من قبل هذا النشاط وحتي تساير أحكام القوانين التي ترتبط بمثل هذا النشاط مثل قانون النقد الأجنبي .

٦ - حسنا فعلت مصلحة الضرائب علي المبيعات حين وافقت علي عدم حساب الضريبة علي التعاقدات السياحية التي تمت قبل سريان تاريخ العمل بالقانون (٣ / ٥ / ١٩٩٢) الا أن التطبيق العملي لهذا الموضوع يكتنفه صعوبات بالغة في حصول الشركة السياحية المسجلة علي موافقة من المصلحة بذلك ، فضلا عن صعوبة إسترداد قيمة الضريبة السابقة رفعها علي تلك الخدمات المبنية علي هذه التعاقدات لحين الحصول علي الموافقة عليها بانها سابقة للقانون ، من ثم فإن الباحث قد أوحي بأهمية إعطاء تلك الشركات السياحية جميعها بعدم تحمل ضريبة مبيعات علي الخدمات السياحية المؤداه لأجانب لمدة عام (إثني عشر شهرا) وهي فترة الموسم السياحي والذي تم التعاقد عليه عادة قبل ٦ شهور من بداية هذا الموسم وهذه حقيقة مسلم بها من قبل ذلك النشاط ، وذلك للحد من فرص التهرب عن طريق إصطناع تعاقدات غير سليمة ولكنها من الناحية الشكلية تكون كذلك

٧ - يقترح الباحث عند تحديد وعاء الضريبة علي فواتير خدمات المنشآت الفندقية أن يقتصر تحديد الضريبة علي قيمة الفاتورة بالإضافة إلي ٢٠ ٪ فقط من مقابل الخدمة حيث أن نسبة ٨٠٪ الباقية من ذلك المقابل تمثل نصيب العاملين بإعتباره حق من حقوقه تأسيسا علي القرار الوزاري الصادر في ذلك الشآن ، فضلا عن أن هذا المقابل لا يمثل ثمن بيع الخدمة

٨ - يوصي الباحث بالغاء إستحقاق الضريبة إذا ما قام المكلف بإستخدام أو الإستفادة من الخدمة لاغراض الضيافة أو لاغراض شخصية حيث لاتعتبر الخدمة في هذه الحالة عملية بيع يتحقق عنها إيرادا للشركة السياحية هذا من جهة ، أما الأخري فهناك صعوبة من التحقق من إحتساب الضريبة علي تلك الخدمات في مجال خدمات السياحة الفندقية من قبل

العاملين بالجهاز الضريبي وما إذا كان سيتم إحتساب تلك الخدمة علي أساس سعر التكلفة أم البيع

٩ - يوصي الباحث بخضوع الخدمات السياحية الخاضعة للضريبة التي تؤديها شركات ووكالات السفر والسياحة للضريبة علي المبيعات بنظام سعر الضريبة (صفر) من منطلق أنها صناعة تصديرية وتساعد علي إستجلاب عملات أجنبية داخل البلاد أسوة بنشاط التصدير

مراجع البحث

أولا : مراجع باللغة العربية :

١ ــ د. أمين السيد أحمد لطفى ، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩١ .

٢ ــ د. أمين السيد احمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على ارباح منشآت الاعمال ، دار النهضة العربية، ١٩٩١ .

٣ ــ د. حسين حسين شحاتة ، اسس ونظم المحاسبة للضريبة العامة على المبيعات ، بحث مقدم للمؤتمر الضريبى الاول ــ دور الضرائب فى التنمية ، جمعية الضرائب المصرية ، نوفمبر ١٩٩١ .

٤ ــ د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعى ، الضريبة على رقم الاعمال ، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة ــ جامعة عين شمس ، القاهرة ١٩٧٣ .

٥ ــ د. زكريا محمد بيومى ، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، توزيع مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩١ .

٦ ــ د. زكريا محمد بيومى ، مبادىء المالية العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، القاهرة .

٧ ــ د. رفعت المحجوب ، المالية العامة : دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٨ .

٨ ــ د. عبد الفضيل محمد أحمد ، وكالات السفر والسياحة ــ الشركات السياحية ، دارسة مقارنة فى القانون المصرى والفرنسى ، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، ١٩٨٨ .

٩ ــ د. عادل فليح الكلسى ، طلال محمود ، اقتصاديات المالية العامة ــ الكتاب الثانى الايرادات العامة والموازنة العامة للدولة ، وزارة التعليم العالى والبحث العلمى ــ جامعة الموصل ، ١٩٨٩ .

١٠ ــ د. عادل محمد خير ، موسوعة قوانين السياحة ، عالم الكتب القاهرة ١٩٨٤

مبادىء القانون فى مجال التشريعات السياحية ، عالم الكتب ، ١٩٩٠ ، ١٩٩١ .

١١ ــ د. محمد ابراهيم طريح ، الضرائب والتنمية فى ضوء سياسات وبرامج التكيف والاصلاح الاقتصادى الهيكلى فى البلدان النامية ، المؤتمر الضريبى الاول للجمعية المصرية للضرائب ، دور الضرائب فى التنمية ، نوفمبر ١٩٩١ .

١٢ ــ د٠ مصطفى الشامى ، الضريبة على المبيعات وآثارها على التنمية فى مصر ، المؤتمر الضريبى الاول ــ دورالضرائب فى التنمية ــ جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ، ١٩٩١ ٠

١٣ ــ د٠ يونس أحمد البطريق ، علم المالية العامة ، الجزء الاول ، المكتب المصرى الحديث الاسكندرية ،

ثانيا : قوانين ولوائح ومنشورات :

١ ــ القانون رقم ٣٨ لسنة المنظم لمزاولة الاعمال السياحية ولائحته التنفيذية ٠

٢ ــ القانوون رقم ١١٨ لسنة ١٩٨٣ المنظم لمزاولة الاعمال السياحية ولائحته التنفيذية ٠

٣ ــ القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٢ الخاص بالمنشأت السياحية والفندقية ٠

٤ ــ القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بضريبة المبيعات ولائحته التنفيذية ٠

٥ ــ قرار وزير المالية رقم ١٩٠ لسنة ٩١ بخصوص تعديل بنود القانون رقم ١١ لسنة٩١

٦ ــ قانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٧ الخاص تنظيم التعامل فى النقد الاجنبى ٠

٧ ــ المنشور رقم ١٦ لسنة ١٩٩١ بشأن الخدمات السياحة المؤداه قبل صدور قانون الضريبة على المبيعات صادر من مصلحة الضرائب على المبيعات ٠

٨ ــ القرار الوزارى رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٢ بخصوص كيفية توزيع مقابل الخدمة.

٩ ــ المنشور الدورى رقم ١٦ لعام ١٩٩١ لغرفة المنشأت الفندقية والسياحية بشأن موضوع الضريبة على المبيعات بتاريخ ١٩٩١/٨/٢٠ ٠

١٠ ــ التعليمات التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٩١ صادرة من مصلحة الضرائب على المبيعات ٠

(1) Bird, Richard M. and Oliver Oldman, taxation in Developing, Countries, 4th ed., the Johns Hopkins University Press, London, 1990.

(2) Crossen, s. excise systems, A Global study of the Selective Taxation of Good and services, Baltimore, John Hopkins, uni- Press. 1988.

(3) Hill, J.R., Sales Taxation in Franco. Phone Africa, Journal of Developing Areas. 1977.

(4) Mclure, C.E., Jr. The Proper use of Indirect Taxation in Developing Countries. Jonn Hopkins University Press, Baltimore, 1985.

(5) Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice, Second Ed. McGraw-Hill Book Company, N.Y. 1986.